

**Audience publique du 14 février 2010**

Recours formé par  
la société privée unipersonnelle à responsabilité limitée de droit belge  
...BVBA  
contre des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26828 du rôle, déposée le 16 avril 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean Schaffner, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société privée unipersonnelle à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge unipersonnelle ...BVBA, n° fiscal---, établie et ayant son siège social à B- ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions du directeur de l'administration des Contributions directes n° C15437, C15438, C15439 du 18 janvier 2010 et C15456 du 19 janvier 2010 déclarant non fondée sa réclamation du 7 octobre 2009 formulée par rapport aux bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association d'avocats « ... » de l'année 2006 et aux bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal de l'année 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 septembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 5 octobre 2010 par Maître Jean Schaffner pour compte de la partie demanderesse ;

Vu le mémoire en réplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 octobre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions directoriales déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean Schaffner et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 31 janvier 2011.

---

Il résulte de la requête introductive d'instance que par courrier du 15 juin 2009, le bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes invita la société de droit belge ...BVBA, - « *Besloten Vennootschap met Beperkte*

*Aansprakelijkheid* », c'est-à-dire société privée unipersonnelle à responsabilité limitée unipersonnelle - ci-après « *la SPRLU* », à introduire des déclarations fiscales pour l'année 2006.

Le 8 juillet 2009, le bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg 2, de l'administration des Contributions directes émit un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives pour les années de revenus 2004, 2005 et 2006 au nom de « ...- *Etude d'Avocats* ». Suite à l'invitation de l'administration des Contributions directes précitée du 15 juin 2009, la SPRLU aurait introduit des déclarations pour les années en question, dans laquelle elle aurait indiqué notamment un montant de 0 euros au titre des bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale.

Le 27 juillet 2009 le bureau d'imposition Sociétés 5 adressa à la SPRLU en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », un courrier l'informant de son intention de déroger à la déclaration introduite à la fois quant au montant déclaré et quant au principe de son exonération, par rapport auquel la SPRLU prit position par courrier du 5 août 2009.

Le 26 août 2009 le bureau d'imposition Sociétés 5 émit les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006.

Le 7 octobre 2009, la SPRL fit introduire une réclamation contre lesdits bulletins auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Par décisions directoriales n° C15437, C15438, C15439 du 18 janvier 2010 et C15456 du 19 janvier 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », après avoir disjoint la réclamation dans la mesure où elle porte contre les bulletins d'établissement séparé et en commun respectivement de l'année 2006 ainsi que dans la mesure où elle porte contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de d'impôt commercial communal l'année 2006, déclara les réclamations ainsi disjointes recevables, mais non fondées.

Les décisions directoriales n° C15437, C 15438 et C 15439 prises par rapport aux réclamations contre les bulletins d'établissement séparé et en commun des années 2004, 2005 et 2006 sont essentiellement<sup>1</sup> libellées comme suit :

*« Vu les requêtes introduites le 8 octobre 2009 par Maître Marc Thewes, assisté par Maître Jean Schaffner,*

*1) au nom des sociétés :*

.....

---

<sup>1</sup> La décision citée est celle enrôlée sous le n° C 15437 ; les trois décisions sont largement identiques.

*pour réclamer, en ce qui concerne les années 2004, 2005 et 2006 contre:*

- *les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, tous émis le 8 juillet 2009,*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

*II) au nom des sociétés :*

*.....*

*pour réclamer, en ce qui concerne les années 2004 et 2005, contre :*

- *les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, tous émis le 8 juillet 2009,*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

*III) au nom des sociétés :*

*.....*

*pour réclamer, en ce qui concerne les années 2005 et 2006, contre :*

- *les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, émis le 8 juillet 2009,*
- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

*IV) au nom des sociétés :*

*.....*

*ces sociétés pré-désignées ayant leur siège social à B- ...*

*pour réclamer, en ce qui concerne l'année 2006, contre :*

- *les bulletins de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, émis le 8 juillet 2009,*

- *les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal, émis le 26 août 2009 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);*

*Considérant qu'aux termes du § 239, alinéa 2 AO, chaque cointéressé a en l'espèce qualité d'agir ;*

*qu'au vœu du § 218, alinéa 2 AO les montants relatés dans un bulletin d'établissement en commun, émis en vertu du § 215 AO, doivent servir de base à la confection des bulletins individuels des associés (Conseil d'État, 25 février 1959, n° 5568 du rôle) ;*

*que d'ailleurs toute rectification d'un bulletin d'établissement en commun entraîne, conformément au § 218, alinéa 4 AO, une adaptation correspondante des dits bulletins individuels (Conseil d'État, 13 juillet 1957, n° 5588 du rôle) ;*

*Considérant que s'il est, en principe, loisible au directeur des contributions de joindre ou non des affaires qui lui paraissent suffisamment connexes (Conseil d'État, 6 février 1996, n° 8925 du rôle), il résulte du § 239, alinéa 3 AO que l'établissement en commun des revenus d'associés est indivisible à toute hauteur d'instance et entraîne la jonction obligatoire des réclamations introduites par les associés ;*

*Considérant néanmoins, à titre subsidiaire, que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;*

*qu'en conséquence la présente décision portera sur la réclamation contre le bulletin portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'association d'avocats « ... » de l'année 2004 ;*

*que les réclamations contre, d'une part, les bulletins d'établissement séparé et en commun des années 2005 et 2006 sont disjointes pour être vidées séparément, sous les n<sup>os</sup> du rôle C 15438 et C 15439, tout comme, d'autre part, les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006 seront vidées séparément sous les n<sup>s</sup> du rôle s'ensuivant C 15440 à C 15456 ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bulletin entrepris l'est aux motifs*

- 1) « que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' sont incorrectes ;*
- 2) que l'administration procède à une ventilation arbitraire du revenu global déclaré par l'association '...' entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés sans préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite ;*
- 3) que la procédure d'imposition a été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait accepté une discussion sur les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ; »*
- 4) de protester « contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' émis au nom de '...étude d'avocats' en ce qu'ils déterminent un revenu imposable au Luxembourg et ne confirment pas que les revenus des SPRLU sont hors du champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et partant non imposables» ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*1. Considérant que la requête se borne à alléguer que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » seraient incorrectes ;*

*que cependant et justement ces adresses et dénominations sociales mêmes ont été communiquées par soins de l'association d'avocats « ... » en leur courrier entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, leur envoyée en date du 18 mars 2009 ;*

*qu'une prétendue inexactitude ne saurait dès lors être imputable au bureau d'imposition ;*

*Considérant en tout état de cause qu'un bulletin unique, portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année litigieuse de l'association d'avocats « ... », ci-avant «...», a été émis en date actée du 8 juillet 2009, non à tous les associés, mais à l'attention du mandataire désigné conformément au § 219 AO ; et que partant ledit bulletin est*

*présupposé notifié, en vertu du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 portant exécution du § 211 AO, en date du 13 juillet 2009, ce qui n'est pas autrement contesté ;*

*Considérant non seulement que l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives porte au vœu du § 219, alinéa 1<sup>er</sup> AO à l'encontre de tous les associés, mais qu'il résulte à suffisance de preuve qu'aucune dénomination prétendument « erronée » n'a pu empêcher les associés d'entrer diligemment toutes leurs requêtes le 8 octobre 2009, dans le délai de réclamation ;*

*Considérant d'ailleurs qu'un bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, émis sur la base du § 215, alinéa 2 AO, doit circonscrire en premier lieu les revenus en commun en leur intégralité, c'est-à-dire de tous les associés participant au résultat, a priori sans aucun égard aux raisons sociales ou résidences de ces associés ou partie d'entre eux ;*

*qu'en deuxième lieu ce même bulletin d'établissement en commun doit procéder à la ventilation des revenus établis au prorata des quotes-parts incombant aux différents associés (Conseil d'État cit. n° 5888) ;*

*Considérant qu'en ce sens où le bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixe en l'espèce ni d'impôt, ni ne préjudicie de l'impossibilité ultérieure des revenus tels qu'établis, il en résulte qu'aucun des associés ne saurait, à ce stade de la procédure, faire valoir qu'il ait subi un grief réel ;*

*2. Considérant à titre liminaire que la ventilation du revenu global incriminée comme arbitraire n'émane point de « l'administration », qui n'est qu'un corps de fonctionnaires et non une autorité, mais du bureau d'imposition avec ses compétences précises ;*

*Considérant que la ventilation du revenu global déclaré par l'association « ... » entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés est basée sur les informations précises, communiquées par soins de l'association d'avocats « ... » en leur courrier, entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, envoyée en date du 18 mars 2009 ;*

*Considérant justement qu'en l'année litigieuse le bilan, déposé en annexe de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, faisait état d'un bénéfice net de [...] €, dont suivant le déclaré une quote-part de [...] fut attribuée aux associés « ... », tandis que le montant par différence de [...] € avait été déclaré comme quote-part commune des associés « ... », sans autre explication ni indication quant à l'identité de ceux-ci ;*

*Considérant donc que la déclaration s'avérait incomplète quant à la ventilation des revenus établis, d'ailleurs non controversés en tant que tels, entre les*

*différents ayants droit, pour ne reprendre que le montant de [...] à ventiler entre deux des associés (les associés « ... ») seulement, alors que le montant global de [...] (les associés « ... ») restait sans explication subséquente ;*

*que ce n'est qu'en logique que le bureau d'imposition était tenu d'éclaircir un tel chiffre attribué en bloc à une dénomination opaque « associés ... » ;*

*Considérant que c'est finalement en réponse aux mesures d'instruction du bureau d'imposition que tant les noms des bénéficiaires que les montants leur attribués furent déclarés, notamment (sic) :*

*[...]*

*Considérant en outre que le même courrier apporte une liste d'adresses et indique en tant que raison sociale identique des associés « ... » de l'association « ... » uniquement « BVBA » ;*

*que ce sont donc ces informations émanant des contribuables eux-mêmes qui ont permis au bureau d'imposition d'établir les revenus en commun et partant leur ventilation exacte, telle que requise de droit ;*

*Considérant à tout le moins que les informations fournies par « ... » semblent beaucoup moins que la requête introductive s'embarrasser que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » soient peu différenciées, mais non incorrectes ;*

*Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'au constat des informations obtenues, le bureau d'imposition était parfaitement en mesure de ventiler, entre les différentes sociétés privées unipersonnelles de ces associés, avec exactitude et nullement par arbitraire, la quote-part du revenu déclarée par l'association « ... » et attribuée par un montant global aux associés « ... » ;*

*que le bureau d'imposition n'avait en conséquence pas d'obligation de retourner les informations reçues des contribuables à ceux-ci afin de préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite, puisqu'elle ne repose en effet que sur une application mathématique simple tablant sur les informations suffisantes, données par l'association « ... » elle-même suite à l'instruction menée par le bureau d'imposition ;*

3. *Considérant qu'à ne citer, parmi d'autres mesures d'instruction, la lettre du bureau d'imposition envoyée en date du 18 mars 2009 et qui rencontra le courrier en réponse entrant en date du 7 avril 2009, alors que l'imposition date du 8 juillet 2009, il apparaît plus qu'en évidence, vu les dates précitées, que le bureau d'imposition, loin de boucler une procédure à la hâte, a travaillé, à la*

*réception des informations et celles-ci toutes bien considérées, avec une pondération diligente à l'établissement en commun des revenus ;*

*Considérant que de toute façon une imposition n'est en aucun cas le résultat de négociations entre bureau d'imposition et contribuables, mais l'application par le bureau d'imposition des lois aux faits déclarés ou dégagés par l'instruction ;*

*Considérant donc que, bien au contraire à ce que sous-entend la requête, la procédure d'imposition n'a point été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait longuement apprécié les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ;*

*Considérant subsidiairement à titre de rappel que les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixent aucun impôt et ne prononcent pas non plus en l'espèce l'assujettissement des associés à l'impôt luxembourgeois, mais qu'ils se limitent strictement à répartir le résultat déclaré entre les ayants droit bénéficiaires ;*

*qu'il est par conséquent vain de protester « contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' émis au nom de '...étude d'avocats' en ce qu'ils déterminent un revenu imposable au Luxembourg et ne confirment pas que les revenus des SPRLU sont hors du champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et partant non imposables » ;*

*Considérant que pour le surplus, l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contesté ».*

La décision directoriale n° C15456 prise par rapport à la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 est pour sa part libellée comme suit :

*« Vu la requête introduite le 8 octobre 2009 par Maître Marc Thewes, assisté par Maître Jean Schaffner, au nom de la société privée unipersonnelle à responsabilité limitée de droit belge ...BVBA, avec siège social à B- ... , pour réclamer contre:*

- le bulletin de l'association d'avocats ..., ci-avant ..., portant établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2006, émis le 8 juillet 2009 ;*
- les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, émis le 26 août 2009 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*



*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ;*

*qu'en conséquence la présente décision portera sur les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités ainsi que de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2004, 2005 et 2006, les réclamations contre les bulletins d'établissement séparé et en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés étant disjointes pour être vidées séparément sous les numéros du rôle C 15437 à C 15439 ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition :*

- *« que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' sont incorrectes ;*
- *que l'administration procède à une ventilation arbitraire du revenu global déclaré par l'association '...' entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés sans préciser comment et sur quelle base cette ventilation est faite ;*
- *que la procédure d'imposition a été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait accepté une discussion sur les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ; »*
- *qu'elle entend protester « contre les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association '...' émis au nom de '...étude d'avocats' en ce qu'ils déterminent un revenu imposable au Luxembourg et ne confirment pas que les revenus des SPRLU sont hors du champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et partant non imposables » ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public, qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant en principe que pour autant que la réclamante critique par sa requête collective les parts du revenu qui lui ont été imputées en les années*

*litigieuses dans l'association d'avocats ..., il échet de mettre en exergue que ces revenus ont été établis séparément et en commun conformément au § 215, alinéa 2 AO, par le bureau y compétent ;*

*qu'au vœu du § 218, alinéa 2 AO les montants relatés dans un bulletin d'établissement en commun, émis en vertu du § 215 AO, doivent servir de base à la confection des bulletins individuels des associés (Conseil d'État, 25 février 1959, n° 5568 du rôle) ;*

*Considérant qu'une imposition qui est basée en tout ou en partie sur des revenus établis séparément, ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;*

*qu'aux termes du § 232, alinéa 2 AO, une telle réclamation ne peut être formée que contre les bulletins portant établissement desdits revenus ;*

*Considérant d'ailleurs que si un bulletin d'établissement séparé et en commun a fait l'objet d'une réclamation, toute réformation du bulletin d'établissement entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur la base dudit bulletin d'établissement, conformément au § 218, alinéa 4 AO ;*

*Considérant qu'il n'est pas contesté que l'association d'avocats « ... » est soumise à l'établissement en commun des revenus conformément au § 215, alinéa 2, n° 3 AO : « Ferner werden einheitlich und gesondert festgestellt: die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte (...) aus selbständiger Arbeit, (...) wenn an den Einkünften mehrere beteiligt sind » ;*

*Considérant justement qu'en les années litigieuses les bilans, déposés en annexe des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, faisaient état de bénéfices nets, non contestés, de respectivement :*

- *en l'année 2004 de [...] €, dont, suivant le déclaré, une quote-part de [...] fut attribuée aux associés « ... », le montant par différence de [...] € étant déclaré comme quote-part commune des associés « ... » ;*
- *en l'année 2005 de [...] €, dont, encore suivant le déclaré, une quote-part de [...] € attribuée aux associés «... », le montant par différence de [...] € étant déclaré et uniquement libellé quote-part commune des associés « ... » ;*
- *en l'année 2006 de [...] €, dont, toujours suivant le déclaré, une quote-part de [...] € attribuée aux associés « ... », tandis que le montant par différence de [...] € à nouveau déclaré comme quote-part commune des associés « ... » ;*

*Considérant qu'aucune des trois déclarations ne comportait la moindre explication ni indication précisant l'identité desdits associés «...», empêchant dès*

*lors une réattribution correcte et exacte des revenus déclarés en les années litigieuses, et ceci pour des montants substantiels ;*

*Considérant donc que les déclarations s'avéraient incomplètes quant à la ventilation des revenus établis, d'ailleurs non contredits en tant que tels, entre les différents ayants droit, pour à chaque fois ne reprendre que les montants à ventiler entre deux des associés (les associés « ... ») seulement, alors que les montants globaux attribués à des associés obscurément titrés «...» restaient sans explication subséquente ;*

*que ce n'est qu'en logique que le bureau d'imposition était tenu d'éclaircir de tels chiffres attribués en bloc à une dénomination opaque « associés ... » ;*

*Considérant que c'est finalement en réponse aux mesures d'instruction du bureau d'imposition que tant les noms des bénéficiaires dissimulés en «associés ...», dont la réclamante, que les montants leur attribués individuellement furent déclarés ;*

*Considérant en outre que le même courrier apporte une liste d'adresses et indique en tant que raison sociale identique desdits associés «...» de l'association « ... » uniquement « BVBA » ;*

*que ce sont donc ces informations émanant des contribuables eux-mêmes qui ont permis au bureau d'imposition d'établir les revenus en commun et partant leur ventilation exacte, telle que requise de droit ;*

*Considérant par conséquent que la ventilation du revenu global déclaré par l'association «... » entre les différentes sociétés privées unipersonnelles des associés est basée sur les informations précises, communiquées par soins de l'association d'avocats «... ...» en leur courrier, entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, envoyée en date du 18 mars 2009 ;*

*Considérant à tout le moins que les informations fournies par « ...» semblent beaucoup moins que la requête introductive s'embarrasser que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » soient peu différenciées, mais non incorrectes ;*

*Considérant qu'il découle des développements qui précèdent qu'au constat des informations obtenues, le bureau d'imposition était parfaitement en mesure de ventiler, entre les différentes sociétés privées unipersonnelles de ces associés, avec exactitude et nullement par arbitraire, la quote-part du revenu déclarée par l'association « ...» et attribuée par un montant global aux associés « ... » ;*

*que le bureau d'imposition n'était pas obligé de retourner les informations reçues des contribuables à ceux-ci afin de préciser comment et sur quelle base cette*

*ventilation est faite, puisqu'elle ne repose en effet que sur une application mathématique simple tablant sur les informations suffisantes, données par l'association « ... » elle-même suite à l'instruction menée par le bureau d'imposition ;*

*Considérant que la requête se borne à alléguer que les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association « ... » seraient incorrectes ;*

*que cependant et justement ces adresses et dénominations sociales mêmes ont été communiquées par l'association d'avocats « ... » en leur courrier entré en date du 7 avril 2009 en tant que réponse à la lettre d'instruction du bureau d'imposition, leur envoyée en date du 18 mars 2009 ;*

*qu'une prétendue inexactitude ne saurait dès lors être imputable au bureau d'imposition, mais aux professionnels de la postulation ;*

*Considérant qu'il résulte à suffisance de preuve qu'aucune dénomination prétendument « erronée » n'a pu empêcher les associés d'entrer diligemment toutes leurs individuelles requêtes le 8 octobre 2009 dans le délai de réclamation ;*

*Considérant qu'à ne citer, parmi d'autres mesures d'instruction, la lettre du bureau d'imposition envoyée en date du 18 mars 2009 et qui rencontra le courrier en réponse entrant en date du 7 avril 2009, alors que l'imposition date du 8 juillet 2009, il apparaît plus qu'en évidence, vu les dates précitées, que le bureau d'imposition, loin de boucler une procédure à la hâte, a travaillé, à la réception des informations et celles-ci toutes bien considérées, avec une pondération diligente à l'établissement en commun des revenus ;*

*Considérant que de toute façon une imposition n'est en aucun cas le résultat de négociations entre bureau d'imposition et contribuables, mais l'application par le bureau d'imposition des lois aux faits déclarés ou dégagés par l'instruction ;*

*Considérant donc que, bien au contraire à ce que sous-entend la requête, la procédure d'imposition n'a point été bouclée à la hâte sans que le bureau d'imposition n'ait longuement apprécié les courriers envoyés au nom des différentes sociétés privées unipersonnelles des associés ;*

*Considérant à titre de rappel que les bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixent aucun impôt et ne prononcent pas non plus en l'espèce l'assujettissement des associés à l'impôt luxembourgeois, mais qu'ils se limitent strictement à répartir le résultat déclaré entre les ayants droit bénéficiaires ;*

*Considérant que la réclamante s'obstine à se référer à un échange de courriers, ceci bien avant le stade de l'imposition par déclaration actée, en particulier une demande générale de renseignements générant en réponse une prise de position générale du directeur des contributions concernant les associations internationales d'avocats ayant des activités dans de nombreux Etats à travers le monde, et nullement comparable à la présente affaire, s'agissant d'un bureau d'avocats uniquement actif dans des pays limitrophes ;*

*Considérant d'une part qu'en son courrier du 11 novembre 2004 le mandataire de l'association «... » définissait comme « résultat excédentaire » de l'entité luxembourgeoise les parts de bénéfice attribués aux avocats associés belges, exerçant sous forme de SPRLU, et émit la proposition « que ce résultat excédentaire est imposé au Luxembourg dans le chef des associés belges qui sont supposés maintenir une base fixe au Luxembourg » ;*

*Considérant qu'il n'importe qu'en Belgique l'exercice de la profession d'avocat ait été transposé vers une société privée unipersonnelle à responsabilité limitée de droit belge (SPRLU) ;*

*qu'il importe aussi peu qu'une profession libérale soit véhiculée par la société ainsi constituée, car selon les termes de la requête, de telles sociétés, de par leur forme commerciale sont soumises à l'impôt sur les sociétés en Belgique ;*

*Considérant qu'il n'est pas clair pourquoi la réclamante tient à faire complètement abstraction de ce propre avis précité, émis en premier lieu de son mandataire, que le bureau d'imposition n'a finalement que mis en œuvre ;*

*Considérant qu'il échet de rappeler à cet égard qu'ultérieurement à tout échange d'avis, lors de l'imposition réelle, le bureau d'imposition n'est tenu que par la loi (§ 204 AO), et non par la profession de foi, encore changeante, du contribuable, et se doit de tenir compte de tous les éléments factuels lui soumis et connus, et procède obligatoirement (§ 205 AO), serait-ce à la lumière des courriers échangés, à l'instruction des lacunes de la déclaration ou à l'éclaircissement des points sujets d'interrogation ;*

*Considérant à titre supplétif qu'un échange de renseignements, tel que prévu par l'article 26 de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions, a révélé l'évidence que les autorités fiscales belges n'ont pas soumis à l'impôt belge les bénéfices réalisés au Luxembourg par « ... » et attribués à des associés résidents de la Belgique ;*

*que l'administration belge considère que ces associés résidents disposent d'une base fixe au Luxembourg au sens de l'article 14 de la convention belgo-luxembourgeoise précitée ;*

*que l'administration belge se base sur le rapport Partnership OCDE dans lequel il est indiqué: « dans le cas où un partnership exerce une activité d'entreprise, l'associé belge dispose d'un établissement stable dans l'Etat où est implanté ce partnership, même si l'activité de l'associé belge se déroule dans l'implantation belge du partnership et n'est donc pas « actif » dans l'Etat où est implanté le partnership » ;*

*que par conséquent l'administration belge a décidé que les associés résidents de la Belgique disposent d'une base fixe au Grand-Duché au sens de l'article 14 de la convention belgo-luxembourgeoise et que le pouvoir d'imposition sur cette partie de bénéfices revient au Luxembourg ;*

*Considérant qu'il est concevable que la réclamante accepterait volontiers une « situation de non-imposition » ou d'une « éventuelle double exonération » ;*

*que cet état de choses est pourtant bien loin d'exister « fréquemment » en pratique, à moins de fraude ou d'abus ;*

*que somme toute la seule situation citée, provoquée par un arrêt malencontreux du Conseil d'Etat français, fut aussitôt débarrassée par voie d'avenant à la convention franco-luxembourgeoise ;*

*Considérant qu'il échet de rappeler au sérieux que le revenu en tant que bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, en l'espèce celle non contestée d'avocat, constitue un revenu imposable en droit fiscal national luxembourgeois comme belge, ainsi que selon tous les critères de l'OCDE tout comme de doctrine;*

*Considérant à ce titre qu'au cas où une double imposition aurait effectivement eu lieu, les Etats contractants entameraient l'analyse de ce fait prohibé, afin d'y remédier en réajustant leurs positions respectives ;*

*qu'il n'est autrement avec la situation incongrue d'une « non imposition » ;*

*Considérant que la réclamante ne peut se prévaloir de contacter deux administrations fiscales dans deux états différents en arguant séparément jusqu'à optimiser son propre état à celui d'un non assujettissement, sans que les états concernés ne conviennent ensemble à ne plus être dupes ;*

*Considérant à ce titre que « la loi permet au fisc d'écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes régulièrement (au sens du droit privé) passés par le contribuable, lorsque ces actes n'avaient pas d'autres motifs que d'é luder ou d'atténuer une charge fiscale relative à une situation (une opération), que la philosophie, le but et l'interprétation raisonnable des disposition fiscales en la matière visaient manifestement à imposer » (Alain Steichen: Manuel de Droit fiscal, éd. 2000, p. 582) ;*

*Considérant qu'à la lumière de tous les éléments appréciés à leur juste mesure, le bureau d'imposition était fondé à procéder à l'imposition des revenus précités, et à confirmer que les revenus des SPRLU se situent bien dans le champ d'application territorial des impôts sur le revenu luxembourgeois et y sont partant imposables ;*

*Considérant que par le contrat d'association, conclu entre Me ... et les avocats inscrits au barreau de Bruxelles et/ou Anvers exerçant leur profession sous forme d'une société unipersonnelle dûment agréée par l'Ordre, dont la réclamante, les associés retiennent en l'article premier : « Les soussignés conviennent d'exercer au Luxembourg la profession d'avocat en association » ;*

*que le contrat établit à suffisance de preuve la mise en œuvre de la profession avec la réalisation d'un bénéfice au Luxembourg, ce dont en bonne logique le bureau d'imposition n'a pas pu décider autrement ;*

*Considérant qu'à titre subsidiaire la réclamante demande une requalification du bénéfice commercial imposé en un bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, ceci afin de ne pas être soumis à l'impôt commercial communal ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 160, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R., les organismes à caractère collectif de l'article 159 L.I.R. qui n'ont ni leur siège statutaire ni leur principal établissement sur le territoire du Grand-Duché, sont passibles de l'impôt sur le revenu des collectivités pour leur revenu indigène au sens de l'article 156 L.I.R. ;*

*Considérant que suivant l'article 156 L.I.R., le bénéfice commercial au sens des articles 14 et 15 L.I.R. est considéré comme revenu indigène, lorsqu'il est réalisé directement ou indirectement par un établissement stable ou un représentant permanent au Grand-Duché ;*

*qu'en vertu du même article le bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale au sens des articles 91 et 92 L.I.R. est considéré comme revenu indigène pour autant que ladite profession est ou a été exercée ou mise en valeur au Grand-Duché ;*

*Considérant que l'imposition des revenus indigènes s'effectue d'après le principe de l'appréciation isolée des revenus (isolierende Betrachtungsweise) suivant lequel « la question de l'attribution d'un revenu de source luxembourgeoise d'un contribuable non résident à l'une des catégories prévues par l'article 156 L.I.R. doit être opérée au regard des seuls caractères propres de l'activité exercée au Luxembourg, entraînant que les éléments relatifs à l'activité du contribuable à l'étranger, exercée ainsi en dehors du champ d'application de la loi fiscale*

*luxembourgeoise, ne sont pas pris en considération dans ce cadre» (Tribunal administratif, 9 juin 2005, n° 18675) ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la réclamante a exercé ses activités d'avocat en association avec un établissement stable au Grand-Duché, dont témoignent le contrat d'association et ce qu'entérine l'analyse concluante de l'administration belge ;*

*Considérant qu'aux termes du § 2, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt commercial communal (GewStG), toute entreprise commerciale exploitée au Grand-Duché de Luxembourg est passible de l'impôt commercial communal ;*

*que la requérante a été constituée en Belgique sous forme d'une société de capitaux, passible de l'impôt sur le revenu des collectivités en Belgique ;*

*Considérant que la Gewerbesteuerrichtlinie 6, alinéa 5 dispose: « Bei den Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit ist nicht zu prüfen, ob ihre Tätigkeit im einzelnen Fall ein Gewerbe darstellt. Es wird im § 2, Absatz 2 GewStG unterstellt, dass Gesellschaften in den bezeichneten Rechtsformen stets und in vollem Umfang gewerblich tätig sind » ;*

*que l'obligation fiscale est dès lors « liée à la seule forme juridique de la société et que le genre de son activité ou l'étendue de celle-ci restent sans influence sur la soumission à l'impôt commercial » (Conseil d'Etat, 29 avril 1959, n° 5510) ;*

*Considérant encore que l'alinéa 7 de la Gewerbesteuerrichtlinie 6 retient que ce principe est également valable « für ausländische Unternehmen, die im Inland einem inländischen Betrieb der im § 2, Absatz 2, Ziffer 2 GewStG bezeichneten Art entsprechen » ;*

*Considérant partant que tant les revenus résultant des activités des sociétés de capitaux résidentes que les revenus indigènes résultant des activités des sociétés de capitaux non résidentes en relation avec un établissement stable au Grand-Duché, tel qu'en l'espèce, sont passibles de l'impôt commercial communal ;*

*Considérant que selon les dispositions de droit international et en particulier de la convention belgo-luxembourgeoise, les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, tel qu'en l'espèce ;*

*que si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable ;*



*Considérant par conséquent que la réclamante, société de capitaux sans contredit, a réalisé des revenus à l'intérieur de son établissement stable au Luxembourg ;*

*qu'il s'ensuit que les revenus réalisés à l'intérieur de cet établissement stable indigène sont imposables au Grand-Duché en tant que bénéfice commercial tant sur la base du droit interne que sur celle de la convention ».*

Par requête déposée le 16 avril 2010, la SPRLU a fait déposer un recours tendant aux termes de ses moyens à la réformation, sinon à l'annulation « *des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association d'avocats "... de l'année 2006 et contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2006* », et demandant, aux termes de son dispositif, « *principalement, par réformation, dire la taxation de l'exercice 2006 non fondée ; par conséquent, modifier les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour 2006, en fonction des bulletins d'imposition fournis par la SPRLU [...] subsidiairement, annuler les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal de l'année 2006 et renvoyer devant l'Administration des Contributions Directes* ».

#### Quant à la recevabilité

La partie étatique soulève de prime abord l'irrecevabilité du recours pour être dirigé à l'encontre des bulletins d'établissement des revenus d'entreprise collectives de l'association d'avocats « ... » des années litigieuses et contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et l'impôt commercial communal de l'année 2006, et ce alors que des réclamations contre lesdits bulletins ont été introduites en date du 7 octobre 2009, lesquelles ont encore été vidées par le directeur par diverses décisions rendues en date du 18 janvier 2010 respectivement en date du 19 janvier 2010.

Suite aux explications de la SPRLU selon lesquelles celle-ci aurait « *clairement* » indiqué agir contre les décisions directoriales, et non contre les bulletins d'imposition initiaux, l'Etat maintient son moyen d'irrecevabilité en soulignant qu'il résulterait au contraire de la requête introductive d'instance que la partie demanderesse solliciterait de manière claire et non équivoque la réformation sinon l'annulation des bulletins en question, l'Etat estimant par ailleurs que la requête ne citerait à aucun endroit de manière précise et claire les décisions directoriales par numéro de rôle et par date et ne contiendrait aucune demande expresse quant à leur réformation ou leur annulation.

La partie étatique souligne encore que suite à cette analyse de l'objet du recours elle aurait préparé sa défense sur base des seuls bulletins ainsi entrepris et le dossier fiscal correspondant et n'aurait pas autrement pris en considération les décisions directoriales, alors que celles-ci n'auraient manifestement pas été visées par le recours sous analyse ; aussi, si par impossible le tribunal devait estimer que le recours sous analyse viserait néanmoins les décisions directoriales, elle affirme qu'en raison de la présentation peu

soigneuse de la requête, l'Etat se serait « *complètement mépris* » sur la portée du recours introduit, de sorte qu'il n'aurait pas été en mesure de préparer sa défense de manière convenable et suffisante et « *que ses droits de la défense se sont vus sérieusement affectés et que l'Etat a subi un préjudice indubitable* ».

Si le tribunal, de son côté, doit effectivement de prime abord constater une imprécision quant à l'objet, respectivement la portée du recours sous analyse, une simple lecture de la requête introductive d'instance révèle cependant, outre que l'intégralité de la discussion s'articule autour des décisions directoriales, que la SPRLU a explicitement identifié lesdites décisions directoriales intervenues sur réclamation comme étant « *les décisions contestées* », lesdites décisions étant encore identifiées par leur numéro de rôle ainsi que par renvoi aux pièces versées, le terme de « *décisions contestées* » étant par ailleurs utilisé de manière récurrente par la SPRLU conjointement avec l'identification de leur auteur, à savoir le directeur de l'administration des Contributions directes.

Aussi, si une lecture limitée au paragraphe introductif et au dispositif de la requête introductive d'instance peut certes induire le lecteur en erreur quant à l'objet du recours, une analyse sommaire des moyens y exposés permet d'identifier les décisions déférées comme étant les décisions directoriales intervenues sur réclamation.

Par ailleurs, il convient de rappeler qu'aux termes de l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* », l'intention du législateur formulée par l'auteur de la proposition de loi numéro 4326 ayant abouti à la loi du 21 juin 1999 ayant été exprimée en ce sens que la disposition devenue l'article 29, qualifiée « *d'importante* », « *constitue le reflet de l'article 173, alinéa 2 du code de procédure civile. Sa formulation s'entend plus large que celle du code de procédure civile, qui a conduit à des résultats très insatisfaisants en jurisprudence judiciaire, même après la réforme du texte en question par une loi du 7 février 1974. Les juges ne s'abstiendront de prononcer l'irrecevabilité des demandes que si l'omission ou l'irrégularité a effectivement porté atteinte aux droits de la défense. Sont visées, d'une manière générale, les irrégularités affectant la rédaction des mémoires, même des irrégularités qualifiées par les juridictions judiciaires comme étant des nullités de fond, comme les indications erronées ou lacuneuses concernant p. ex. les organes représentant des personnes morales. En tout cas la notion de nullité de fond est à interpréter très restrictivement et ne doit entrer en ligne de compte que s'il y a lésion des droits de la défense. Le non-respect des délais prévus pour l'échange des mémoires et les délais pour exercer les voies de recours, emportant déchéance, est bien entendu excepté. Par ailleurs, l'absence de sanction d'un tel non-respect porterait atteinte aux droits - acquis à ce moment - de la partie adverse<sup>2</sup>* ».

Cette position a encore été corroborée par le Conseil d'Etat dans son avis retenant qu'il « *ne saurait que soutenir toute initiative tendant à proscrire dans la mesure du possible le recours à des moyens de procédure pour rejeter des prétentions de*

---

<sup>2</sup> Doc. parl. 4326, commentaire des articles, ad. article 26 (devenu l'article 29 de la loi) p.19.

*justiciables. Il ne faut en effet pas perdre de vue que cette approche procédurière à outrance a pour résultat l'incompréhension des justiciables (...). Le Conseil d'Etat rend toutefois attentif au fait qu'il s'agit en l'espèce également d'une question d'approche des magistrats à l'égard de ces problèmes. Le problème, dit de la violation des principes de l'organisation judiciaire (ou administrative), des nullités de fond, irrecevabilités de fond, des fins de non-recevoir et des forclusions, restera entier tant qu'aucun texte n'interdira aux juridictions de prononcer une nullité, irrecevabilité ou forclusion, sauf si un texte déterminé le prévoit expressément<sup>3</sup>».*

L'article 29 sous revue emporte dès lors pour la juridiction saisie une analyse consistant à examiner, au-delà du caractère vérifié d'une inobservation alléguée d'une règle de procédure, si celle-ci a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense ; en l'absence de pareille atteinte, l'inobservation de la règle de procédure, quelle qu'en soit par ailleurs la qualification, ne saurait entraîner l'irrecevabilité de la demande, étant donné que ce n'est que dans l'hypothèse où l'inobservation vérifiée d'une règle de procédure a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense qu'une analyse supplémentaire s'impose à la juridiction saisie pour déterminer dans ce cas de figure précis dans quelle mesure cette inobservation doit entraîner l'irrecevabilité de la demande<sup>4</sup>.

En l'occurrence, si la partie étatique fait certes état dans son mémoire en duplique d'un « *préjudice indubitable* » - encore qu'elle ait exhaustivement pris position par rapport aux différents moyens de la SPRLU en reprenant textuellement de larges pans des décisions directoriales déférées - force est de constater qu'elle n'a ni mis à profit son mémoire en duplique pour le cas échéant préciser, voire rectifier sa défense, compte tenu des décisions effectivement déférées, ni sollicité, compte tenu de cette prétendue nouvelle donne, la possibilité de déposer un mémoire supplémentaire, de sorte qu'il y a lieu de retenir que l'Etat, au-delà de l'affirmation d'une atteinte à ses droits, n'a pas subi de grief. Or, en l'absence de grief, l'analyse de la juridiction saisie est appelée à s'arrêter dès le premier stade par le constat tiré des dispositions de l'article 29 de la loi précitée du 21 juin 1999 en ce qu'aucune irrecevabilité du recours n'est à prononcer.

Conformément au paragraphe 228 AO, ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours au fond est ouvert contre les décisions directoriales litigieuses, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par la SPRLU.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au recours subsidiaire en annulation, dont la partie étatique soulève l'irrecevabilité, il convient de relever que le tribunal n'est appelé à statuer sur la recevabilité de la demande subsidiaire en annulation qu'à défaut de recevabilité de la demande principale en réformation.

---

<sup>3</sup> Doc. parl. 4326<sup>2</sup>, avis du Conseil d'Etat p.7.

<sup>4</sup> Cour adm., 14 juillet 2009, n° 25414C.

Compte tenu de la conclusion ci-avant retenue, il n'y a dès lors pas lieu d'analyser le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

### Quant au fond

La SPRLU expose être une société privée unipersonnelle à responsabilité limitée de droit belge constituée par un avocat belge pour l'exercice de la profession d'avocat, ledit avocat étant associé de l'association d'avocats « ... », constituée tant d'associés résidents de Luxembourg, travaillant en tant qu'avocats à Luxembourg, que des avocats résidents de Belgique, travaillant en tant qu'avocats en Belgique, aucun des avocats belges n'ayant d'activité physique, personnelle au Grand-Duché de Luxembourg.

Elle relate que Monsieur ... avait adressé, au nom de l'association « ... » un courrier à l'administration des Contributions directes afin de s'enquérir du traitement fiscal au Grand-Duché de Luxembourg de l'association d'avocats « ... » en général et des associés belges en particulier, Monsieur ... ayant à cette occasion exprimé l'avis qu'une partie des revenus des associés belges devait être imposable au Luxembourg, en raison du fait que ces associés maintiendraient au Luxembourg une base fixe.

La SPRLU affirme ensuite qu'en réponse à ce courrier l'administration des Contributions directes aurait adressé en février 2005 à « ... » la prise de position du directeur relative à la situation de l'association « ... » au moyen d'une note, intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* », par laquelle l'administration des Contributions directes, infirmant l'opinion de Monsieur ..., aurait retenu que l'associé non résident d'une association internationale d'avocats ne serait imposable au Luxembourg que sur sa part du revenu imputable à une base fixe qui est habituellement à sa disposition pour l'exercice de son activité personnelle et que dès lors, lorsqu'un associé n'exerce pas lui-même son activité au Luxembourg dans une base fixe, il ne serait pas imposable, alors même qu'il en retire une quote-part de ses revenus.

Elle relève encore qu'en décembre 2007, l'administration des Contributions directes aurait adressé une lettre d'instruction au bureau d'imposition Personnes Physiques Luxembourg II pour apporter des précisions relatives aux principes d'imposition des associations internationales d'avocats, tout en y confirmant que les avocats étrangers ne seraient pas soumis à l'impôt luxembourgeois dans le cas où ils ne sont pas physiquement présents au Luxembourg.

Dès lors, les différents associés belges de l'association « ... » n'ayant pas de présence physique au Luxembourg au titre des années litigieuses, ils n'y auraient pas disposé d'une base fixe ou d'un établissement stable pour l'application de la loi luxembourgeoise et ne seraient partant pas imposables.

Au vu de cette prise de position, la SPRLU critique les décisions directoriales déferées en ce que le directeur, respectivement le fonctionnaire ayant signé par délégation

du directeur, y aurait retenu que la SPRLU, comme chacun des associés belges, aurait, en sa qualité d'associé de l'association « ... », disposé d'un établissement stable ou base fixe au Grand-Duché au titre de l'année de revenus 2006, la partie demanderesse considérant que les décisions déferées seraient en totale contradiction avec la position officielle établie par l'administration des Contributions directes.

Elle sollicite dès lors le bénéfice de la position officielle de l'administration des Contributions directes qui serait claire et conforme à la loi fiscale luxembourgeoise, le directeur ayant, par sa lettre de réponse de février 2005, considéré en parfaite connaissance de cause qu'à la fois sur base du droit conventionnel comme sur base du droit interne luxembourgeois le Luxembourg n'était pas compétent pour imposer les associés belges.

Dans ce contexte, la SPRLU relève encore en substance que l'administration des Contributions directes n'aurait pas fait de distinction dans sa prise de position suivant la qualité des associés non luxembourgeois d'une telle société de personnes, la note de 2005 intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » ne liant par ailleurs pas l'application des principes y fixés à la condition que l'association internationale d'avocats ou ses associés soient imposables dans un autre Etat sur la quote-part de revenus qui serait perçue de source luxembourgeoise.

Elle estime dès lors que le courrier du directeur de 2005 et la note y annexée seraient opposables à l'administration des Contributions directes qui s'y serait engagée dans le cadre de ses prises de position par rapport à un contribuable agissant de bonne foi et ce sans soumettre sa prise de position à des conditions particulières, la prise de position s'appliquant d'ailleurs à une situation de fait précise. Elle relève encore que si, d'une manière générale, un contribuable qui entend se prévaloir de la prise de position de l'administration devrait effectivement avoir mis en pratique celle-ci, ceci serait en l'espèce le cas ; par ailleurs, ladite prise de position aurait été émise par une autorité compétente pour ce faire et l'information y contenue ne serait pas manifestement erronée.

La SPRLU critique encore la position défendue par le directeur dans les différentes décisions déferées en ce que ni l'argument du directeur tiré de la position adoptée par l'administration belge ni l'argument tiré de la double exonération ne seraient pertinents, la lettre de 2005 ne contenant une quelconque condition tirée du fait que les revenus des associés belges devraient être imposés dans l'Etat de résidence des associés en contrepartie de leur exonération au Luxembourg.

Quant à l'application à l'impôt commercial communal, la SPRLU invoque la théorie de l'appréciation isolée, selon laquelle une société étrangère est imposée au Luxembourg suivant la nature des revenus qu'elle génère au Luxembourg et pas forcément dans la catégorie des bénéfices commerciaux si son activité n'est pas une activité commerciale, la SPRLU estimant que conformément à cette théorie les revenus des associés belges seraient en tout état de cause des revenus de profession libérale qui ne pourraient pas être soumis à l'impôt commercial communal.

A titre subsidiaire, la SPRLU fait encore plaider que le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives serait erroné, et ce à un double titre, les adresses et les dénominations sociales des sociétés privées unipersonnelles dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association «...» étant incorrectes et le montant repris dans les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives de l'association «...» concernant les associés belges ne correspondant pas au revenu réel de la SPRLU de l'année en question.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, estime que ce serait à tort que la SPRLU fait valoir dans son recours que par son courrier du 14 février 2005, l'administration des Contributions directes aurait rendu une décision administrative individuelle qui serait de nature à la lier définitivement, sur laquelle elle serait revenue par la suite et qu'en procédant de la manière elle aurait violé le principe de bonne foi et de la confiance légitime.

Il affirme à ce sujet que le courrier de Monsieur ... du 10 novembre 2004 n'aurait pas constitué une demande de renseignements en bonne et due forme, et notamment une demande de renseignements rédigée de façon suffisamment concrète pour permettre à l'administration d'analyser convenablement la situation exposée par le contribuable, la demande ayant notamment été rédigée uniquement au nom des deux avocats qui ne seraient ni impliqués ni concernés par le présent litige, tandis que les autres noms des associés belges n'y seraient pas apparus. Par ailleurs, le bref descriptif contenu dans la demande de Monsieur ... serait resté à l'état de simples allégations alors qu'aucune pièce à l'appui n'y aurait été jointe et, de toute façon, Monsieur ... ne se serait pas adressé au bon service, à savoir au bureau d'imposition compétent pour ce cas d'imposition qui aurait seul eu la compétence exclusive pour donner une réponse adéquate éventuelle.

La partie étatique estime dès lors que l'administration des Contributions directes aurait uniquement adressé à Monsieur ... une information générale, et non une décision administrative individuelle, l'auteur du courrier de réponse ayant par ailleurs accompagné son courrier d'une réserve non équivoque selon laquelle « *la prise de position générale du Directeur des contributions devrait également s'appliquer dans votre cas* », sans pour autant se prononcer si cette position générale s'appliquait effectivement au cas d'imposition litigieux.

Elle explique ensuite que la position de l'administration des Contributions directes défendue dans la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » reflèterait certes une interprétation minoritaire de la convention fiscale OECD, mais qu'une telle interprétation ne serait pas illégale, en ce sens qu'il serait unanimement admis que les Etats membres peuvent adopter et adapter leur interprétation en fonction des interprétations données par les autres Etats contractants et partagées au cours des procédures conventionnelles de concertation, et ceci en tenant compte de la nécessité impérative que les revenus doivent être imposés dans l'un ou l'autre Etat contractant.

En ce qui concerne plus particulièrement la note de 2005 relatif à l'imposition des associations internationales d'avocats, l'Etat relève qu'en l'espèce l'instruction ultérieure

du dossier au niveau du bureau d'imposition, à savoir l'analyse du cas individuel sur base des données concrètes disponibles, aurait montré que la note précitée ne s'appliquerait pas au cas de la partie demanderesse, étant donné que ladite note viserait le traitement fiscal des bénéfices réalisés par des sociétés de personnes étrangères et que la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge ne serait pas une société de personnes fiscalement transparente ; de même, les notes en question viseraient le cas des associations internationales d'avocats qui disposent de nombreux bureaux dans un grand nombre de pays différents, et non comme en l'espèce « *une simple situation bilatérale dont les avocats sont installés soit en Belgique soit au Luxembourg* ».

A titre subsidiaire, pour le cas où le tribunal devrait par impossible considérer que ces notes s'appliqueraient au cas de la partie demanderesse, il importerait de préciser que ladite note aurait seulement la valeur d'une circulaire administrative interne et ne constituerait pas une décision administrative individuelle émise à l'encontre de la SPRLU qui lierait le bureau d'imposition vis-à-vis de cette dernière.

L'Etat souligne encore qu'il conviendrait en tout état de cause de ne pas perdre de vue la *ratio legis* du modèle de convention fiscale de l'OCDE et en particulier des conventions contre les doubles impositions conclues par le Luxembourg, à savoir notamment d'éviter des situations de non-imposition ou de double exonération. Dans ce contexte, il relève que si le Luxembourg s'est prononcé en faveur de l'application de la deuxième interprétation du modèle de convention OCDE, à savoir de la non-imposition des associés non résidents dans l'Etat de situation de la base fixe, cette solution aurait été adoptée sous la condition implicite mais non équivoque que ces associés étrangers soient incontestablement soumis à l'impôt dans l'Etat de leur résidence, condition implicite mais non équivoque qui ne serait cependant pas remplie dans le chef de la partie demanderesse.

En ce qui concerne l'impôt commercial communal et la théorie de l'«*isolierende Betrachtungsweise* », le délégué du gouvernement avance que la société privée à responsabilité limitée unipersonnelle de droit belge ne serait pas une société de personnes, mais une société de capitaux semblable à la société à responsabilité de droit luxembourgeois. Or, il estime que comme il ne serait pas contesté que la partie demanderesse aurait un établissement stable au Luxembourg, de sorte à être passible de l'impôt sur le revenu des collectivités pour son revenu indigène au sens de l'article 156 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », combiné aux articles 159, alinéa 1, A, n° 1, et 160 LIR. Il précise encore à cet égard que l'intégralité des revenus indigènes réalisés à l'intérieur de l'établissement stable d'une société commerciale visée à l'article 159 LIR constituerait, sans discrimination quant à la nature, un bénéfice commercial, nonobstant l'imposition, le cas échéant, dans les différentes catégories de revenus visées à l'article 156 LIR, des revenus indigènes réalisés par un contribuable, personne morale, non-résident, en dehors ou à défaut d'un établissement stable indigène.

Il conviendrait dès lors de distinguer deux situations différentes, à savoir l'existence d'un établissement stable et l'absence d'un établissement stable : dans la

première situation, c'est-à-dire en l'absence d'un établissement stable, l'imposition des revenus de source luxembourgeoise se ferait d'après le principe de la considération isolée (« *isolierende Betrachtungsweise* »), tandis que dans la seconde position, en présence d'un établissement stable, comme en l'espèce, la théorie de la considération isolée ne trouverait pas à s'appliquer et les revenus indigènes réalisés dans le cadre dudit établissement stable rangeraient parmi les bénéfices commerciaux, fussent-ils obtenus par l'exercice d'une profession libérale.

L'Etat relève encore que selon les dispositions de la convention contre les doubles impositions conclue avec la Belgique, les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ; si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise seraient partant imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables audit établissement stable.

Or, aux termes du paragraphe 2 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt commercial communal, en abrégé « *GewStG* », toute entreprise commerciale exploitée au Grand-Duché de Luxembourg serait passible de l'impôt commercial communal, tandis qu'en vertu du paragraphe 2 alinéa 2 numéro 2 *GewStG*, les activités des sociétés de capitaux seraient toujours soumises à l'impôt commercial communal en raison de leur forme juridique : dès lors, comme la partie demanderesse a été constituée en Belgique sous la forme juridique d'une société privée à responsabilité limitée unipersonnelle, elle serait soumise à l'impôt sur les sociétés. Prenant encore appui sur l'alinéa 5 de la « *Gewerbsteuer-Richtlinie* » 6 ainsi que sur l'alinéa 7 de la même « *Gewerbsteuer-Richtlinie* », la partie étatique en conclut que les revenus réalisés à l'intérieur de l'établissement stable indigène de la partie demanderesse seraient imposables au Luxembourg en tant que bénéfice commercial et passibles de l'impôt commercial communal, tant sur base du droit interne que sur la base de la convention précitée.

Finalement, en ce qui concerne la régularité des bulletins séparés et en commun, l'Etat, après avoir rappelé la base légale de ces bulletins, à savoir les paragraphes 215 et 218 AO, rappelle qu'en ce qui concerne les années litigieuses, les pièces déposées en annexe des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives, faisaient état de bénéfices nets déterminés, dont une partie constituait, selon les déclarations afférentes, la quote-part attribuée aux associés « ... », de sorte que les montants par différence étaient déclarés comme quote-part commune des associés «... ».

Or, comme aucune des déclarations ne comportait la moindre explication ni indication précisant l'identité desdits associés « ... », empêchant dès lors une réattribution correcte et exacte des revenus déclarés en les années litigieuses, et plus particulièrement la ventilation correcte des revenus, le bureau d'imposition aurait dû procéder à une mesure d'instruction, en réponse à laquelle tant les noms des bénéficiaires, dont la partie demanderesse, que les montants attribués individuellement lui furent déclarés, le courrier de réponse comportant en outre une liste d'adresses et indiquant en tant que raison sociale identique de tous les associés belges de l'association « ... » uniquement « *BVBA* ».



Dès lors, ce seraient ces informations émanant des contribuables eux-mêmes qui auraient permis au bureau d'imposition d'établir les revenus en commun et partant leur ventilation exacte, de sorte qu'une prétendue inexactitude ne saurait être imputable au bureau d'imposition, mais aux contribuables eux-mêmes.

Le tribunal constate qu'en l'espèce le débat ne s'articule principalement pas autour de la question de la légalité de la position défendue par l'administration des Contributions directes, respectivement de celle défendue par le contribuable, mais entre deux interprétations de la Convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg, dont aucune n'est critiquée comme erronée ou illégale, la SPRLU entendant seulement se voir appliquer l'interprétation qui lui aurait été confirmée par l'administration des Contributions directes suite à une demande relative à son traitement fiscal ; dans ce contexte, elle reproche à l'administration des Contributions directes en général et au directeur en particulier de ne pas lui avoir par après appliqué cette interprétation, mais d'avoir au contraire fait application d'une position contraire.

Quant à la partie étatique, celle-ci, en substance, dénie d'abord toute valeur aux informations adressées initialement à l'association d'avocats dont fait partie la SPRLU, pour ensuite plaider que ladite prise de position ne pourrait, *in concreto*, être appliquée à la partie demanderesse qui n'en remplirait pas les conditions d'application.

Le tribunal constate encore à ce sujet que contrairement à ce que suggère la partie étatique, la SPRLU ne fait pas plaider que la prise de position lui adressée par l'administration des Contributions directes constituerait une « *décision administrative individuelle* », mais seulement que cette prise de position engagerait l'administration par rapport au contribuable de bonne foi.

Il est en effet vrai que les directives internes qu'une autorité administrative, dans le cadre de son champ de compétence, peut adopter pour se donner des lignes de conduite en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises ou qui relèvent de son domaine de compétence sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres, doivent être respectées par cette autorité et par les autorités subordonnées, de sorte que l'administré peut, en vertu de l'adage « *tu patere legem quam ipse fecisti* », requérir le respect de celles de ces directives internes dont il a pu avoir connaissance à travers une certaine publicité leur conférée<sup>5</sup>, sous peine de voir ce non-respect sanctionné par le tribunal administratif. En effet, lorsqu'un particulier diligent est surpris du fait qu'il s'est raisonnablement fié au « *pré-comportement* » objectif de la personne publique, et n'est dès lors pas en mesure de prévoir l'adoption - ou la modification - soudaine d'une disposition de nature à affecter ses intérêts, la « *légitimité* » de sa confiance subjective peut être présumée, et ce avec

---

<sup>5</sup> Trib. adm. 13 décembre 2006, n° 19410a.

d'autant plus de force lorsque existent des dispositions concrètes et objectives indéniablement prises dans la confiance<sup>6</sup>.

Cette dernière condition en particulier - l'existence de dispositions concrètes et objectives prises dans la confiance - présuppose plus précisément l'existence d'une relation étroitement personnelle entre le contribuable et l'administration : une telle relation existera normalement à l'occasion d'une demande en renseignements individuelle<sup>7</sup>.

En effet, pour des raisons tenant au respect du principe de sécurité juridique, il faut que les autorités fiscales qui ont donné des assurances ou fait une promesse soient tenues d'honorer les attentes ainsi créées. Dans cette hypothèse, la réponse personnelle que l'administration fiscale aura donnée le cas échéant au contribuable liera celle-ci à ce dernier<sup>8</sup> si des conditions déterminées sont réunies<sup>9</sup>.

Ainsi, le contribuable doit d'abord avoir posé une question par écrit de façon à permettre à l'administration fiscale d'analyser convenablement la situation exposée par le contribuable. Le contribuable doit plus particulièrement avoir exposé clairement son cas, de façon à mettre l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause. La réponse individuelle fournie doit ensuite émaner d'un fonctionnaire compétent, ou à tout le moins d'un fonctionnaire dont le contribuable a légitimement pu croire qu'il était investi des pouvoirs suffisants. L'administration doit encore avoir voulu se lier par les renseignements donnés au contribuable, c'est-à-dire que la réponse fournie l'aura été sans restrictions ni réserves ; enfin, les renseignements fournis par l'administration doivent avoir eu une influence déterminante sur le contribuable.

En l'espèce, il est constant en cause que le courrier suivant a été adressé le 10 novembre 2004 à la direction des Contributions directes par Monsieur ... :

*« Je me permets de vous soumettre la question suivante qui concerne personnellement ... , mon associé, et moi-même.*

*Tous les deux nous sommes résidents luxembourgeois et associés de la même association d'avocats transfrontalière (mise en place au début 2003) sans personnalité légale et composée actuellement de 17 avocats belges (12 au moment du début de l'association) dont certains (au nombre de 12) sont « equity partners » et 5 sont associés*

---

<sup>6</sup> Sylvia CALMES, Du principe de protection de la confiance légitime en droits allemand, communautaire et français, Nouvelle bibliothèque de thèses, Dalloz, n° 214, p. 405, cité dans Cour adm. 11 février 2010, n° 25840C.

<sup>7</sup> Alain Steichen, Manuel de Droit Fiscal, Tome 1, Droit fiscal général, 2006, n° 543, p. 553.

<sup>8</sup> Voir réponse du ministre des Finances Luc Frieden à la question parlementaire n° 354 du 7 janvier 2010 de Monsieur François Bausch.

<sup>9</sup> André Elvinger, Jean Hoss, Congrès IFA 1976, Rapport Luxembourgeois : La protection juridique du contribuable (Contacts avec l'administration et sécurité juridique), pp.4-5, et Alain Steichen, op.cit., n° 542, p.552.

*« salariés » de ... (Belgique). Nous travaillons exclusivement au Luxembourg, tout comme les avocats belges travaillent exclusivement en Belgique.*

*Les bénéfices du bureau luxembourgeois sont déterminés sur base d'une comptabilité séparée tandis que la détermination des revenus de chacun des associés est faite sur une base différente. En clair ceci signifie que, pour l'année 2003 concrètement (la première année d'existence de l'association), le résultat montré par la comptabilité du bureau luxembourgeois dépasse les résultats auxquels peuvent prétendre les associés résidents luxembourgeois.*

*Nous considérons que ce résultat excédentaire est imposé au Luxembourg dans le chef des associés belges qui sont supposés maintenir une base fixe au Luxembourg.*

*(Il va sans dire que cette situation que le résultat luxembourgeois dépasse les revenus des associés résidents luxembourgeois pourra, à l'avenir, se renverser de sorte que les associés luxembourgeois verraient la partie de leurs revenus imposés en Belgique en tant que quote-part d'une base fixe (maintenue en Belgique).*

*A noter encore que pour des raisons de limitation de responsabilité, les avocats belges exercent leur activité sous forme de (SPRLU) société de personnes unipersonnelle (ceci bien entendu conformément aux règles de leurs Barreaux).*

*Par conséquent, le bénéfice excédentaire sera imposé au Luxembourg dans le chef d'autant de sociétés unipersonnelles qu'il y a d'associés « equity partners » de l'association. (Il est en effet envisagé que seuls les « equity partners » participent à la répartition du bureau luxembourgeois).*

*Nous proposons donc de faire une déclaration en commun au Luxembourg, déclaration qui portera ventilation des résultats sur les associés résidents luxembourgeois et belges de l'association.*

*Sur base des indications précédentes, nous vous prions de bien vouloir nous confirmer si vous êtes à même de partager notre avis que les membres de l'association maintiennent une base fixe dans l'Etat dans lequel ils ne sont pas personnellement actifs tout en y retirant une partie de leurs revenus de cet Etat. (...) »*

Il résulte du libellé - certes succinct - de cette demande, que les éléments essentiels actuellement débattus devant le tribunal y figuraient, à savoir : l'existence d'une association de fait (« *sans personnalité légale* ») transfrontalière d'avocats, comportant uniquement des avocats belges et des avocats luxembourgeois, les premiers exerçant uniquement en Belgique, tandis que les avocats luxembourgeois exercent uniquement au Luxembourg, ainsi qu'une distribution des revenus excédentaires aux avocats associés belges, lesquels exercent leur activité en Belgique sous la forme d'SPRLUs, l'auteur de cette demande ayant cherché à obtenir confirmation par l'administration des Contributions directes que les associés belges seront imposés au Luxembourg sur le revenu excédentaire perçu au Luxembourg, lesdits associés belges

étant supposés y maintenir une base fixe, encore qu'ils n'y sont pas personnellement actifs.

Si la demande en tant que telle peut être considérée comme générale en ses termes, dans le sens qu'elle n'identifie pas explicitement tous les membres de l'association, ni qu'elle indique les montants en cause, de sorte à ne pas avoir permis à l'administration des Contributions directes d'émettre un « *ruling* » précis, il n'en demeure pas moins que la question est formulée avec suffisamment de précision, de sorte à permettre à l'administration une prise de position spécifique à la situation lui exposée.

Or, par courrier du 14 février 2005 du chef de la division « Relations Internationales » de l'administration des Contributions directes, signant par délégation du directeur, une note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » fut adressée en réponse à Monsieur ..., ledit courrier affirmant que « *j'ai l'honneur de vous faire parvenir en annexe la prise de position générale du Directeur des Contributions qui devrait également être valable dans votre cas* ».

Ladite note, qui précise que « *pour ce qui est du traitement fiscal de ces avocats luxembourgeois et étrangers, les directives suivantes sont à retenir* », expose de prime abord s'inscrire dans un cadre bien déterminé à savoir celui d'une association internationale d'avocat « *s'agissant le plus souvent d'une société de personnes établie à l'étranger, celle-ci comprend des associés qui soit sont des résidents du Luxembourg, soit ne sont pas des résidents du Luxembourg* », pour ensuite exposer l'existence de deux interprétations de l'ancien article 14 du modèle de convention OCDE contre les doubles impositions, la première ne permettant pas « *à l'Etat de situation de la base fixe d'imposer l'associé sur sa part du revenu imputable à la base fixe dès lors que la base fixe n'est pas de façon habituelle à la disposition de l'associé pour l'exercice de ses activités personnelles* », tandis qu'en vertu de la seconde interprétation « *les activités de la société de personnes doivent être attribuées entre les associés à due concurrence de la part dans la base fixe, et ceci en conformité avec l'accord d'association* », la note ensuite soulignant que « *bien que la plupart des pays préconisent cette deuxième approche, le Luxembourg n'est pas en mesure de s'y rallier* », de sorte à conclure, en ce qui concerne les avocats qui ne sont pas des résidents du Luxembourg que « *ces avocats étrangers ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois, et ceci bien entendu uniquement dans les cas où ils ne sont pas physiquement présents au Grand-Duché* ».

Force est de constater au vu du libelle univoque de cette note que celle-ci ni ne contient l'une des conditions d'application implicites invoquées par l'Etat, ni ne porte sur les seules associations d'avocats multinationales de grande envergure telles que certaines associations anglo-saxonnes. Le tribunal en particulier relève que ladite note ne vise pas les seuls contribuables sociétés de personnes, ladite note ne mentionnant seulement que de telles associations seraient « *souvent* » des sociétés de personnes, de sorte à ne pas exclure d'autres qualités. Il convient par ailleurs de souligner que si la partie étatique argue du fait qu'une SPRLU ne serait pas une société de personnes, mais une société de

capitaux - ce qui n'est pas tout à fait correct, une SPRLU étant une société mixte<sup>10</sup> - pour en déduire que la note ne lui serait pas applicable, la qualité de société de personnes ne joue le cas échéant dans le cadre de ladite note qu'un rôle au niveau de la qualification de l'association internationale, mais non au niveau de ses associés, l'administration des Contributions directes n'ayant opéré aucune distinction suivant la qualité des associés non luxembourgeois d'une telle société de personnes. Or, en l'espèce, l'associé est une SPRLU, tandis que l'association est une association de fait, fiscalement transparente.

Quant à l'affirmation que ladite note ne s'appliquerait que sous la condition implicite que les profits réalisés au Luxembourg, attribués à des associés résidents de Belgique soient imposés en Belgique, condition implicite qui résulterait de l'objet fondamental des conventions contre la double imposition conclues sur base du modèle OCDE qui serait, outre d'éliminer la double imposition, d'éviter l'absence d'imposition, il échet de rappeler que contrairement à ce que fait plaider l'Etat, les conventions préventives de la double imposition ont pour seul but de restreindre les compétences d'imposition découlant du droit interne des Etats signataires, mais ne créent pas une nouvelle obligation fiscale et n'augmentent pas l'obligation fiscale posée par le droit interne. Elles ont ainsi exclusivement l'effet négatif de délimiter les compétences d'imposition originaires des Etats signataires instaurées par leurs droits internes respectifs au vu de la finalité affichée d'éliminer les doubles impositions sans fonder un nouveau droit d'imposition autonome et répondent ainsi au principe de non-aggravation. Dans la même logique, ces conventions n'affectent pas, sauf disposition expresse contraire, le régime d'imposition interne de l'Etat qui se voit reconnaître le droit d'imposer une certaine matière imposable et n'ont partant pas pour objet d'imposer une requalification de certains revenus en droit interne<sup>11</sup>.

Par ailleurs, le tribunal rejoint la partie demanderesse en son constat selon lequel l'administration des Contributions directes a choisi une position minoritaire dans l'analyse des associations internationales d'avocat, et ce faisant, elle a adopté une position dont elle savait ou devait savoir qu'elle pourrait être génératrice de double exonération à l'égard de résidents établis dans d'autres Etats membres de l'OCDE, qui comme la Belgique ont adopté la position majoritaire.

Quant à l'affirmation selon laquelle Monsieur ... se serait adressé à une autorité incompétente, il y a lieu de souligner que l'auteur de la lettre de réponse a signé celle-ci en vertu d'une délégation lui conférée par le directeur, de sorte que ladite lettre doit être considérée comme émanant du directeur lui-même, lequel conformément aux paragraphes 17 alinéas 2 et 46 AO, est l'autorité hiérarchiquement compétente pour coordonner l'ensemble des services d'imposition<sup>12</sup>, et partant le mieux placé pour émettre des instructions liant ceux-ci. Or, il appert à ce sujet de l'étude du dossier fiscal que ledit courrier ne s'adressait pas uniquement à l'auteur de la demande, à savoir Monsieur ..., mais également aux deux bureaux d'imposition compétents en l'espèce, la lettre de

---

<sup>10</sup> Jacques Malherbe, Yves De Cordt, Philippe Lamrecht, Philippe Malherbe, Droit des sociétés, 2<sup>e</sup> éd., Bruylant, 2006, p.853.

<sup>11</sup> Cour adm. 16 décembre 2010, n° 26997C.

<sup>12</sup> Trib. adm. 25 janvier 2010, n° 24142a.

réponse telle que contenue dans le dossier fiscal comportant encore l'ajoute - non présente sur le courrier communiqué au contribuable - « *Transmis en copie, ensemble avec la lettre initiale émanant de l'Etude, pour information à Messieurs les Préposés des bureaux d'imposition Luxembourg II et Luxembourg X* », de sorte de permettre d'en tirer la conclusion qu'il s'agissait en l'espèce non, comme allégué actuellement par l'Etat, d'une simple information générale, mais d'une information visant un cas de figure spécifique et précis et portant sur le traitement fiscal à réserver à ce cas précis par les bureaux compétents.

Cette conclusion est encore corroborée par le fait que l'administration des Contributions directes a à deux reprises, suite à une demande de Monsieur ... tendant à voir délivrer des certificats de résidence fiscale pour l'association « ... », refusé pareille délivrance, au motif que de tels certificats ne pouvaient pas être émis dans la mesure où la décision directoriale fixant le traitement des associations internationales d'avocats ne permettait pas l'émission d'un tel certificat à une association internationale d'avocats, respectivement en indiquant que par courrier du 14 février 2005, le directeur avait fait part à ... de sa prise de position concernant les associations internationales d'avocats, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg II ayant explicitement précisé par courrier du 19 mars 2007 « *vu que l'étude ... est considérée comme association internationale d'avocats, je ne peux pas vous émettre un tel certificat de résidence* ».

Il y a de surcroît lieu de constater que la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » et adressée par le directeur aux bureaux d'imposition compétents a encore fait lieu d'une confirmation formelle en ce qui concerne le traitement fiscal à réserver aux avocats non résidents, sous forme d'une instruction officielle adressée le 5 décembre 2007 au bureau d'imposition des Personnes Physiques Luxembourg II.

Enfin, il résulte encore du dossier fiscal que l'administration des Contributions directes avait bien l'intention de faire bénéficier l'association en question et ses associés belges du régime exonératoire tel qu'indiqué dans la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* », mais qu'elle a opéré un revirement *ex post*, après avoir eu connaissance du fait que les revenus en question ne seraient pas imposés en Belgique, un courrier daté du 3 novembre 2008 adressé par l'administration des Contributions directes à l'administration fiscale belge affirmant explicitement que « *les bénéficiaires [...] revenant aux associés qui sont des résidents de la Belgique n'ont pas fait l'objet d'une imposition au Luxembourg, étant donné que ces associés n'étaient pas physiquement présents sur le territoire du Luxembourg* », l'administration des Contributions directes ayant au travers de ce courrier cherché à obtenir infructueusement le bénéfice d'une procédure amiable en vertu de l'article 25 de la convention fiscale belgo-luxembourgeoise.

Il résulte dès lors des développements qui précèdent que la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* » telle que communiquée à Monsieur ... constituait une prise de position précise répondant à sa demande spécifique, qui non seulement pouvait être considérée comme liant l'administration par le

contribuable, au vu de la publicité conférée à ladite note et au vu de la demande précise à laquelle ladite note entendait répondre, mais que l'administration des Contributions directes entendait bien elle-même *in tempore non suspecto* mettre en application.

Cette conclusion n'est pas énervée par le fait que le directeur ait utilisé le conditionnel dans son courrier accompagnant ladite note (« *la prise de position générale du Directeur des Contributions qui devrait également être valable dans votre cas* »), une telle éventuelle réserve, purement formelle, n'étant pas de nature à renverser le caractère contraignant de la prise de position de l'administration.

Enfin, il est en l'espèce indéniable que les associés belges visés par cette note, dont la SPRLU, qui actuellement entendent se prévaloir de cette prise de position l'ont effectivement mis en pratique ; en effet, il y a lieu de rappeler à ce sujet que les associés avaient initialement défendu la position qu'ils seraient effectivement imposés au Luxembourg sur les revenus perçus de l'association, mais que suite à la note leur communiquée par l'intermédiaire de Monsieur ... agissant au nom de l'association, ils n'ont pas introduit de déclaration spontanée relative à l'impôt sur le revenu des collectivités et à l'impôt commercial communal.

Dès lors, eu égard à cette prise de position formelle de l'administration des Contributions directes quant aux règles à appliquer par les bureaux d'imposition pour le traitement fiscal des avocats membres d'associations internationales qui ne sont pas des résidents du Luxembourg, force est d'admettre que le bureau d'imposition compétent était tenu de respecter les consignes de cette note, laquelle se qualifie elle-même de « *directive* » et que la partie demanderesse peut se prévaloir de son respect dans le sens initialement préconisé par l'administration, à savoir dans le sens que les avocats étrangers non résidents au Luxembourg et membres d'une association internationale ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois.

Il y a partant lieu de réformer les décisions directoriales déferées en ce que celles-ci ont refusé de faire bénéficier la partie demanderesse des dispositions de la note litigieuse, dans le sens que les avocats étrangers non résidents au Luxembourg et membres d'une association internationale ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois.

Cette conclusion n'est cependant pas de nature à empêcher l'administration à procéder pour le futur à un revirement, respectivement à adopter l'interprétation majoritaire pour les exercices fiscaux postérieurs, à condition que ledit changement fasse l'objet de la même publicité que celle ayant initialement accompagné la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* ».

En ce qui concerne les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives, il y a lieu de relever que les moyens afférents n'ont été produits par la partie demanderesse qu'en ordre de subsidiarité, dénotant l'intention de voir le volet de ce recours analysé par le tribunal qu'au seul cas où le recours introduit en ordre principal contre les décisions directoriales, dans la mesure où celles-ci ont refusé d'appliquer la note litigieuse précitée, devait être déclaré non fondé, étant par ailleurs souligné que les

bulletins d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives ne fixent aucun impôt et ne prononcent pas non plus en l'espèce l'assujettissement des associés à l'impôt luxembourgeois, mais qu'ils se limitent strictement à répartir le résultat déclaré entre les ayants droit bénéficiaires.

Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu, compte tenu du présent recours, d'analyser le volet subsidiaire relatif aux bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives.

La partie demanderesse sollicite encore la condamnation de l'Etat à une indemnité d'un montant de 2.500.- € sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, demande que l'Etat conteste tant en son principe, qu'en son montant.

Au vu des circonstances particulières du présent litige et son issue, le tribunal est amené à considérer qu'il serait inéquitable de laisser à charge de la partie demanderesse l'intégralité des frais et honoraires non compris dans les dépens et que compte tenu des éléments d'appréciation en possession du tribunal, des devoirs et du degré de difficulté de l'affaire, de sorte qu'au vu de ces éléments et au vu de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, il y a lieu d'évaluer *ex aequo et bono* l'indemnité à allouer à la partie demanderesse à un montant de 500.- €.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation formulé à titre principal recevable en la forme ;

au fond le dit partiellement justifié ;

partant par réformation des décisions directoriales C15437, C15438, C15439 du 18 janvier 2010 et C15456 du 19 janvier 2010 dit que la partie demanderesse est à admettre au bénéfice du régime tel que contenu dans la note intitulée « *Imposition des associations internationales d'avocats* », dans le sens que les avocats étrangers non résidents au Luxembourg et membres d'une association internationale ne sont pas soumis à l'impôt luxembourgeois ;

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat à payer à la partie demanderesse une indemnité de procédure d'un montant de 500.- € ;



condamne encore l'Etat aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 14 février 2011 par :

Marc Sünnen, premier juge,  
Claude Fellens, premier juge,  
Françoise Eberhard, premier juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

s. Schmit

s. Sünnen